

課税公平原則に関する学史的考察

植 田 政 孝

1. ま え が き

課税の指導理念に関する問題は、集約して言うならば、主たる潮流として、一方において利益説があり、他方において能力説がある。両説は、国家の本質や任務に関する認識における対極的な関係を反映して、鋭く対立する二者択一として提示されてきており、つねに一方の説が、他方の説の矛盾面をえぐることによって、自説の正当性を論証づけようとしてきた。

現在においても両説は、その理論的装いを変化させつつも、本質的には利益説の新しい解釈と目されるマスグレイヴの見解¹⁾と、厳密に規定した犠牲概念に基づくハラーの能力説²⁾との二つの最高峰によって代表されながら、対立したまゝ「平和共存」の状態にあるといえることができる。この両者もまた、これまでの多くのそれと同様に、自説の積極的な論拠づけよりも、しばしば相手の見解に対する批判の方が、より納得できる内容になっている。つまり、対立論の体系にとって主たるエレメントになっている最も本質的な問題が、未解決のまゝになっていることをもって支持しえないとする批判に、自説を正当づける力点が置かれているのである。このような論証の仕方には、方法論的に大いに問題を含むところであるが、一応その問題を別にすると、利益説と能力説はますますその対立の度合を深めてきているようである。

そこで本稿では、利益説と能力説の係争の一つの焦点である公平負担の

原則に問題をしぼり、それぞれの学説がどのような歴史的規定をうけて、その原則を自己の体系の中に組み入れていったかを、その学史的発展の過程において捉えてゆくことにする。

公平原則を現実の租税制度にどのように位置づけてゆくかという問題はいつの時代の租税改革においても、最大の関心事の一つであるが、特に現在において、多元的な不国庫的租税政策 (nichtfiskalischen Steuerpolitik) の展開によって錯雑化した租税制度の改編の方向を決定するものとして、どうしても解決されなければならない緊急の課題である。

周知の如く、第二次大戦後多くの先進諸国において、租税は経済政策、構造政策、及び社会政策の有力な手段として活用されるようになり、それぞれの局面で要請された政策目標に対応する租税政策が展開されるようになって、現在の租税制度は極めて複雑なものになった。しかも、古典的な租税原理に関する思想において、大宗とされていた公平負担の原則は、しばしば経済政策あるいは構造政策の要求と trade-off の関係にたち、政策目標の優先順位を示すハierarchyに関する国民的合意が成立しないまま、各局面に順応する便宜的な措置がとられてきたため、租税構造の中に多くの相互に排反しあう関係が無体系に同居するようになった。もはや、そのような租税構造の下にあって、公平負担の原則は、租税政策の一般的な制約的条件としての性格をもち続けることができなくなり、多数の租税政策目標の一つ、すなわち one of them に転落しつつあるとさえいえる。

現実の租税制度を改革するための照準となる租税原則の全体構造においても、政策目標の多元化に伴う多重層化が生じ、古典学派のそのような体系的形式をとることができなくなっている。最近のノイマルクの著書³⁾によれば、18個から成る租税原則が定式化されているが、それなどは、まさに現在の租税政策が負わされている機能の多様性を如実に表現するものである。

しかし、このような現実の租税構造の錯綜した状態に対して、公平負担

の原則を競争中立の原則とともに、租税政策の最も重要な基本原則とする立場から、その二原則を侵害するような租税の経済・社会政策的措置を、特別な場合を除いて、認容してはならないとする見解⁴²が、1967年の西ドイツ学術顧問国から出されたことがある。本論に入る前に、少し長くなるが、答申案の形で出されたその見解の内容と、それが出されるようになった経緯について触れておきたい。

西ドイツでは、1919年のエルツベルガの税制改革と、それを継承した1925年のポピッツとミュリーベンの改革以来、徹底的な税制の改造は一度もおこなわれたことがないと言われている如く、多くの場合、各局面に順応する対症療法的な「小改革」的措置がとられてきたにすぎないが、すでに1953年に学術顧問団は、抜本的な「組織的租税改革」の報告書を出し、戦勝連合国の管理理事会 (Kontrollrat) によって制定された戦後の租税制度を、市場経済の自律的な論理に基づいて経済成長を促進する立場から、公平で単純な競争中立的なものに変革することを目的にして、所得税と法人税に関する改革—(1)各税率の引き下げ、(2)法人税に課税される収益を財産税控除する方法の採用、(3)1948年以来、「租税政策の非常手段であり特別免許」として導入されていた多くの租税優遇措置の縮廃等—を提案していた。この「組織的租税改革」の報告が、その後の租税政策にもたらした影響はけっして小さくなかったが、現実に行なわれた改革の程度は、その報告で提示されたものに比べてきわめて不十分であり、二・三の提案は全く実行されず済んでいたため、当時において配慮することができなかったような新しい問題あるいは弊害が、その後になって発生することになった。

その新しい問題の中で最も重要なことがらは、夫人の課税方法に関する変化であるが、今それについて触れないでおくとするならば、次に上げなければならない問題は、1964年と1965年との租税改正法によって、それまで、縮小の方向にあった租税優遇措置が拡大に転じたことである。殊に、

新投資のための内部留保に対する優遇措置が、租税中立の原理を譲渡してまで広範囲に認められるとともに、貯蓄奨励の優遇措置が、1959年と1963年の二つの貯蓄プレミア法によって、新しく展開されるようになった。

このように再び混乱しつつあった租税制度を批判的に分析し、課税原則の体系を確立して、新しい租税秩序を形成することを目的として登場してきたのが、1967年の答申である。この答申の租税目標に関する基本的立場は、ある副次的制約の下で、公共欲求から発生する財政需要に照応する租税収入を合理的・効率的に調達するという国庫的要求であって、その要求を達成するための原理を、最小犠牲の原理に求めている。犠牲概念は、一般に主観的なものと客観的なものとに区分されて使われている様に、答申においても二つの犠牲概念に区分して、それぞれの犠牲を最小にするための原理を、次のように設定している。

まず主観的犠牲に関してであるが、この主観的犠牲を最小化するためには、できるだけ公平に個人間に租税負担を配分すること、あるいは支払能力に従って課税することが必要であるとして、公平負担原則＝支払能力原則を確立する。ここでいう公平負担とは犠牲の公平の意味であり、支払能力に従った課税とは具体的には累進税を意味する。もともと公平概念は、厄介な論議の対象になるものであるとしても、高額所得者は低額所得者よりも、より多くの割合で租税を負担できるし、また多くの間接税は逆進的であるのだから、租税体系の主軸は、累進的な直接税でなければならないというのが、答申の基本的な考え方の一つの柱である。

次に、客観的な負担の意味における犠牲概念についていえば、この概念の犠牲を最小にするためには、租税による競争中立に対する侵害をできるだけ防げることが、最も重要な要件であるとされている。この競争中立の原則の背景には、民間経済の合理性、均衡性に対する信奉が、学術顧問団の考え方の中にある。もともと課税には、購買力を個人から国家に移譲させ、生産物あるいは生産要素の総需要の構造を変化させる効果がある。し

かも、その上に、成長政策などによって、特定の企業あるいは業種に与えられる租税の優遇措置から発生する需要構造の変化が加わるのであるから、現実には租税が需要構造に与えるインパクトは、無視することのできない程度となる。このような租税効果の中の一部は、やむをえないものであるとしても、市場均衡を信奉する立場に立つかぎり、個人需要を充足するための生産要素の供給が侵害されることは、できるだけ避けなければならない。

公平原則から要求される直接税形態が累進税でありながら、競争中立の原則に適応する形態が比例税であるという矛盾ゆえに、どっちみち直接税による競争中立は不完全にしか達成しえないだろうが、特定の企業形態や企業規模、特定の資金調達法あるいは特定の要素結合などを、税制的に優遇したり差別したりするような侵害は、避けることができるならば避けなければならない。

今世紀になって、不国庫的あるいは国庫外的租税政策 (nicht-oder-außer fiskalische Steuerpolitik) は、理論的にも実践的にも益々注目されるようになってきたが、それらの租税政策が競争中立の原則と合致することができるのは、市場の経済機構あるいは経済構造の内部に存在する自由競争に対する阻害的關係を、不国庫的租税政策が緩和するような時だけである。つまり、独占の障壁を租税政策の手段によって緩和あるいは廃絶するような時、あるいは社会的政治的に有害な所得と富の集中を、再分配的租税政策によって是正することができるような時、不国庫的租税政策は競争中立の原則と両立する。

しかし、多くの場合、不国庫的政策は公平原則ならびに競争中立の原則と矛盾する。この矛盾の存在にもかかわらず、不国庫的租税政策の採用が認容されるのは、その政策が疑点のない程緊急且つ有効である場合にかぎられる。就中、租税優遇措置は、必ず利益集団の圧力によって、租税原則の侵害を拡大する契機と化すから、殊に慎重を期さなければならない。

以上のような所論に基づいて、学術顧問団は、不国庫的政策目標を支出

政策によって達成することを原則とし、緊急且つ重要な場合で他の政策手段によっては有効に達成することができない場合においてのみ、不国庫的租税政策の展開を認めた。支出政策が経済・社会政策の目標のために適しているといえるのは、支出政策の方が租税政策より、その目標達成に有効であると同時に、その政策が支出制度の内的基礎原理に矛盾することがないからである。

説明が少し長くなりすぎたが、このように1967年答申の見解は、公平負担と競争中立という二つの原則から租税政策を規定し、社会・経済政策的目的の達成は租税政策によってではなく、支出政策によって行われるべきであるとする内容のものであった。

この内容は、多くの読者に、あまりにも古典的すぎる感じを与えるであろう。しかし、この答申をナチスの無節操な裁量的財政政策の展開によって、民主的財政制度が破壊されるという歴史的経験を通して、自由競争原理をもって政策の支配的理念とするようになった戦後ドイツの所産として理解すると、戦後の西ドイツにおけるこの答申の意義は、より一層きわだったものになるのではなかろうか。

もっと機動的な租税運用を期待する人々にとっても、この答申の中に含まれている租税原則の体系性と、その歴史的意義を無視することはできないであろう。

政策運用にますます機動性が強調されるようになった現在において、経済・社会政策としての租税政策を、国庫的租税政策の原則、殊に公平負担の原則とどのように調和させるかという問題は、租税政策上の最大の課題の一つであるが、西ドイツの1967年答申案はこの問題に対する現代的な意義をもった一つの有力な処方箋を示すものであり、充分検討するに価するものといえよう。

本稿では、この答申案を直接検討の対象にすることは控えるが、答申案の公平原則に関する基本的な考え方について、それに至る学史的過程を検

討することにする。

- (1) R. A. Musgrave: The Theory of Public Finance, Chaps. 4—6, 特に p. 133ff 参照
- (2) H. Haller: Die Steuer, 1964, §§ 1—7, § 12. Ebenda: Finanzpolitik, 1968, S 212—267 参照
- (3) F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970. S. 382.
- (4) Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland, 1967, Feb. S 9—16.

2. スミスの利益説

周知のように、本源的蓄積を揚棄した資本制的経済に、最も適応した近代的租税の基本原則を定立したのは、アダム・スミスが嚆矢である。そこで、まずスミスの公平原則の内容から明らかにしてゆくことにする。スミスの公平原則の核心は、「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢献すべきものである。一大国民の個々人に対する政府の経費は、大所有地の共同借地人に対する経営費のようなものであって、これらのすべての共同借地人は、この所有地におけるかれらのそれぞれの利害関係に比例して貢納することを義務づけられているのである¹⁾」の章句のうちに、集約されている。

つまり、個人と国家との関係の中に等価交換の原理を導入し、租税を国家から受ける一般的利益の対価として捉え、収入額をもってその享受する一般的利益の測定の基準となす、いわゆる能力説と一体化した利益説である。したがって、スミスのいう公平概念は、二重の意味において統一されている。一つは、国家からの一般的利益に対する等価としての「利益説」的公平であり、他は、収入に比例するという意味での「能力説」的公平である。

このようなスミスの公平原則の内容は、もはや租税が身分的隷属の象徴としてでなく、自由の象徴として把握しえるようになった歴史的條件を反映している。「能力説」的公平だけならば、モルの指摘²⁹するように、すでに早期の財産税において存在していた原則である。早期の財産の概念は「単に能力」(des Könnens schlechthin)の意味において把握されており、その「能力」に応じて課税することが、早期の財産税においてすでに要求されていたから、財産税こそ「能力説」的公平原則を追求する前期的な形態であったとみなすことができる。

また、絶対主義時代の消費税体系から収得税体系への移行期において、課税の一般化の要求とともに掲げられた公平負担の要求の内容も、「能力説」的公平のそれであったことは、その要求目的が、所得利用に対する公平負担から所得発生に対する公平負担に転換することであったことから明らかである。シャンツ³⁰のいうような財産税が財産収益の不均等化とともに、消費税への迂回(Umweg)をたどって収得税へ発展してゆく、初期自由主義段階までの租税変遷の過程において、「能力説」的公平負担の要求は、不十分な形ではあったが、すでに存在していたと解することができる。

ところが、スミスの公平概念は上に述べたような初期資本主義的内容をすでに超克していた。スミスは、くだんの「能力説」的公平原則に乗っとり、当時すでに発展しつつあった所得再分配的租税原則を、一般的租税の規定にしようとするカメラリスト的思想を否定しながら、初期資本主義を揚棄する自由なるブルジョアの立場から、公平原則をより豊富な内容に発展させているのである。すなわち、市民社会にとって私有財産権は最も神聖で不可侵な権利であるが、国家の任務が存在するかぎり、それが如何に自由市場経済のメカニズムからはみ出た簡単な有用業務——国防、司法、公共事業など——に限定されようとも、無産国家にとってその物的基礎としての収入は、個人の私有財産からの控除によって調達されなければなら

ない。この神聖にして不可侵なる私有財産権と課税との矛盾を、ブルジョア的に調和させる論理がスミスの利益説にある。

スミスがこのような利益説に立ちえたのは、当時の租税がもはや純粋な封建的租税の様に、すべからく君主維持のために強圧的に調達され使用されたのとはことなり、国民多数のための財政支出として、その利益のいく分かが還元される可能性が出てきたと同時に、身分的ハイアラーキーが流動化し、市民階級の租税闘争が強くなっていたという歴史的条件があったからであろう。それはともかく、スミスの公平理念は単なる負担配分の原則ではなく、市民社会における租税の合理性を示唆するものでもあることを看破しなければならない。このことに関してより詳しく検討してみると、スミスは、私有財産権の不可侵性を体制的原理とする市民政府が、なぜ私有財産権を部分的に侵害する租税に依存しなければならないかを、

『国富論』第5篇第2章第1節と、公平原則の核心を示す既述の引用文において、次のように論究している。

まず第1節の論究について述べると、そこでの論拠の方法は、租税以外の必要経費の調達方法の市民社会における適合性を順ぐりに否定してゆくことによって、残された租税による調達しか市民政府には与えられていないことを示す仕方である。スミスは云う。市民政府が租税以外の方法で公共的收入の主要部分を形成しようとする、政府に固有なものとして属する元資の活用によるしかないが、その元資を自ら使用して企業をおこすには、あまりにも政府は「生得の、総じて怠情でだらしない浪費的なふるまいをこととし」、「あらゆる無分別な濫費⁴²」におちいりがちであり、貨幣を貸付けることによって生じる利子収入に依存するには、あまりにも国家の信用は不安定であり、国家の節度は陥され易い。また、元資の中で一番安定的で永続的な性質をもつ土地の地代または生産物によって賄うことも、大国民をかゝえる政府にとって、その国の土地全部の地代をもってしても、経常費をまかなうことはできないであろうし、国家の浪費的な管理

のもとにおかれることによって、地代そのものが大いに減少するであろうから不可能なことである。公有地は国土の純然たる浪費であり損失であって、公有地の売却こそ国民にとっても国家にとっても利益のなることである。以上からの結論として、「公共の資財および公共の土地、つまり主権者または国家に固有のものとして属する収入の二つの源泉は、文明化したどのような大国家の必要経費をまかなうにしても、不適當であるし不十分でもある元資なのであるから、のこされた問題は、この経費の大部分は、あれやこれやの種類の租税でまかなわれるのにちがいない⁵⁾」ということになる。

ところが、租税以外のすべての国家資金の調達方法を否定しつつして、それゆえにあとに残った租税が市民政府の最適な方法であるとする論法は、租税の最適性を証明する十分条件であっても、けっして必要十分条件ではない。積極的に租税こそが、市民社会にあって公共的收入の大部分を賄う方法であることを証明する必要がある。スミスの利益説はその必要に答えたものである。公平原則の核心を集約的に表現した章句において、政府の保護統治のもとで納税者は一般的利益を享受することができるのであるから、納税者はその対価として、その政府の必要経費を賄うために、その利害関係に比例して貢納するのは当然であるとすることによって、租税の根拠を示している。スミスの利益説は、租税の根拠を示す論理だといわれるのは、以上のような意味においてである。

このように、租税を国家の一般的利益に対する反対給付であるとするスミスの利益説は、私有財産権と不可離な関係にある交換原理によって租税の存在を根拠づけたのであるから、もはや租税をもって私有財産権の侵害とすることはできない。しかもスミスは、一般的利益を収入に結びつけることによって、特定階級の収入に対する免税特権を廃し、またその裏面として、特定階級以外の収入に対する掠奪を禁じて、すべての収入の所得権を公平に保証すべきであるという、より具体的な意味での租税と私有財産

権との調和に発展させている。

一般的利益を収入の意味において捉える方法は、単に利益説的公平と能力説的公平とを統一させるだけではなく、更に重要なことには利益説の理念的立場をスミス経済学の基本的原理である資本蓄積の立場に結合させている。

スミスは資本蓄積の自然的歩調こそ、富の道であり徳性の道であると考えていたから、必然的に租税は、資本蓄積の自然的歩調を保証する市場経済の自律的再生産過程とその結果に対して、中立的でなければならない。もし、租税によって市場経済の自律的体系が攪乱されるならば、資源、資本、労働力の最適配分が侵害され、富の生産力が低下することによって、国民にも国家にも大きな損失を与えることになる。したがって、租税は資本を侵すことのないように収入部分から取り去るべきであり、収入の相対的ポジションを変化させないように比例的に課せなければならない。また収入比例の原則は、国家の一般的利益を収入に代置させた利益説の理念的立場からも要請される原則である。

ところが、ここに一つの難問が発生する。それは、利益説と能力説の一体化した公平負担の原則が、資本蓄積の立場からも同時に充たされなければならない要求であったとしても、果してスミスの資本蓄積論において、収入に比例する租税が、本当に資本蓄積に対して中立的でありうるかという問題である。J. S. ミルは、「租税は、ある意味においては、すべて、資本の中からその幾分かが支払われるものである。そして貧しい国では、国民的富の増加を防げないように、租税を賦課するということは、いかなる租税によっても不可能なことである⁶⁾」といい、リカードは、「租税にして、蓄積の力を減殺する傾きのないというものはない」⁷⁾といているが、彼らの立場に立てば、資本蓄積の阻害的要因とならないような租税など、もともと存在しえないことになる。

この点、スミスは資本蓄積と公平負担の原則の両立を、どのように図る

うとしていたのだろうか。この問題を解く鍵は、スミスの租税転嫁論の究明にある。租税転嫁論に基づくザインの認識が、公平原則のゾルレンの要求の背景にあったか否かが重要なのである。『国富論』の中には、ザインのなかにゾルレンが滲透する形で、ザインとゾルレンの一致が随所に見られるのであるが、租税の公平負担の原則に関してもその関係が成立するだろうか。

この問題をより具体的に表現すれば、スミスにとって資本蓄積を阻害しない租税とは、租税の最終負担となる非再生産的收入に直接に課税された租税でなければならないが、資本蓄積の立場から、「すべての租税は最終的にそれを支払うべき元資にできるだけ公平にかけられなければならない⁸⁹⁾」とあって、最終負担收入に比例的に課税すべきとした要求が利益説の立場からの「上述の三部類の收入（利潤、地代、賃銀—引用者）のなかの一つだけにしか最終的にかけられないあらゆる租税は、他の二つの收入に影響をおよぼさぬかぎり必然的に不公平なものだ⁹⁰⁾」という、全收入比例税の要求と一致するだろうかということになる。

この両者の要求が矛盾なく合致するためには、租税転嫁論において解明される帰着の所在が、收入形態に対して無差別でなければならない。ところが、スミスがみずからの賃銀論や利潤論などに基づいて導出した租税転嫁の結論は、その条件を否定するものである。スミスは利潤と賃銀をともに租税の支払能力のない収入と規定し、租税の最終の負担者は地主と奢侈品の消費者のいずれか、あるいは両者であると論断している。

スミスによれば、利潤は、「資財を使用するための危険や煩労に対する報償であり、しかもたいていのばあいごく穏当な報償にすぎないものなのである。資財の使用者はこの報償をえなければならないのであって、さもないかぎり、それは自分の利益を害せずにこの資財の使用を継続することができない。それゆえ、もしかれが全利潤に比例して直接に課税されるならば、かれは自分の利潤率をひきあげるか、それともこの租税を貨幣の利

子に負担させるか、いいかえれば、よりわずかの利子しか支払わぬのか、そのいずれかせざるをえないであろう」。¹⁰⁾

資本の使用に伴う危険と煩勞の適正な補償としてのスミスの利潤論からすれば、租税によって危険や煩勞が増減するものでないから、利潤率は租税とは独立した与件となる。したがって、たとえ利潤税が課徴されても、一定の利潤率を保証するメカニズムが働いて、その税は他の収入へ転嫁されることになる。

スミスによれば、労賃は労働力の再生産価格であって、社会状態つまり、その社会が進歩しているのか、停滞しているのか、それとも衰退しているのかという状態と、食料費の通常平均的な価格によって規定されるのであるから、これまた、租税とは独立して、つねに一定水準のものが労働者に支払わなければならない。それゆえ、労賃に対する課税は、賃銀を以前の生活状態が変わらず維持できるような高さに引き上げる効果しかあげないであろう。この賃銀の騰貴分は、くだんの様に、利潤の控除によって支払わうことはできないから、最終的にはつねに地主および奢侈品の消費者によって支払われることになる。

スミスが四大租税原則を照準としつつ、自らの経済原理に基づいて考案した理想的な租税体系は、地租と家屋賃料税と奢侈品及び独占価格商品に賦課された関税あるいは内国消費税であって、それらはすべて担税者への直接的な税である。どのような種類の租税も究極的には地主か奢侈品の消費者によって支払われるのであるから、どのような租税によろうと資本蓄積には無関係のようであるが、帰着までの転嫁過程で価格体系を攪乱させ、国際的相対価格において自国に不利なように作用する故に、租税を資本蓄積に対してできるだけ中立的たらしめようとするならば、真の負担者にできるだけ近い税が選好されなければならないのである。それがスミスのあげた四つの税種からなる租税体系である。以上から明らかな如く、ゾルレンの問題である租税政策の原則において、すべての収入形態に公平に比例課

税しなければならないといっておきながら、ザインの問題である租税帰着において、租税の最終的負担は地代か奢侈品購入の収入であって、賃銀と利潤に直接課税することは避けなければならないとしている。ここに吾々は、ゾルレンとザインの不一致を見る。スミスは租税各論に入る前に、「たいていのばあい、わたしは、特定の租税から影響をうける特定部類の私的な収入に対してさえ、不公平にかけられる特定の租税がひきおこす不公平だけに、自分の観察を限足するつもりである¹¹⁾」といっている。収入形態間の不公平負担の問題に関する分析を当面の課題にしないことを明らかにしているが、スミスの転嫁論に立脚する限り、その問題の解明は予定外というよりは、むしろ不可能なことである。

たとえば、スミスの公平原則の意図を、生産的消費の残余としての厳密な意味での担税力に応じた比例課税であると解釈することによって、公平負担原則と資本蓄積の立場との両立を図ることができたとしても、それによってこんどは、「三部類の収入のなかの一つだけにしか最終的にかけられないあらゆる税は、他の二つの収入に影響をおよぼさぬかぎり必然的に不公平なものだ」という利益説的公平との両立が崩壊することになる。

自己の勤労の正当な報償としての収入の意味ではなく、国家の統治・保護の直接的所産としての収入の意味において、利益説における一般的利益の読み代えである収入概念を理解することも、あながちスミスの真意に反するといえる切ることのできない面がある。蓋し、スミスは地代をもって最も適当な課税対象であるとする根拠について、地代は、「その所有者が自分ではなんの配慮や注意も払わずに享受しているような部類の収入である。たとえこの収入の一部が、国家経費をまかなうためにかれからとりあげられるようなことがあっても、そのためにある部類の勤労が阻害されるなどということは全然なからう¹²⁾」といい、また殊に敷地地代は、「全部的に主権者のりっぱな統治のおかげ¹³⁾」であるといっているからであり、加えて、地代とともにスミスの理想的租税体系を構成するもう1つの租税

対象である奢侈品支出に対する課税を、利益説的に正当化する根拠として、次の章句が思い起されるからである。「市民政府は、それが財産の安全のために確立させるものであるかぎり、実は貧者に対して富者を防衛するために、すなわち無財産の人々に対して若干の財産をもつ人々を防衛するために確立されたものなのである」¹⁴⁾。つまり、大部分の奢侈品支出の主体である富者が、国家の保護の最大の受益者であるということになる。

このように利益説の読み代えとしての収入概念を、地代と奢侈品支出の元資との意味に限定して理解することは、スミスの租税源泉に関するザインの認識とうまく合致し、公平原則と資本蓄積の立場との両立を改めて可能にする。しかし、スミスの利益説を、以上のような租税の負担配分の原則において把握することによって、公平原則と資本蓄積の見地との統合を図ろうとする方法は、スミス利益説の最も重要な歴史的意義を無視することになる。既述した如く、スミスの利益説は、封建的な免税特権の廃絶と、それに伴う租税の普遍化をその歴史的背景として、私有財産権との調和において租税の根拠を示した自由なるブルジョア精神である。

スミスにとって、あくまで市民政府の本質は公共のサービス機関であり、政府と個人の関係は大土地所有地とその共同借地人との関係であって、個人はすべからずその利益に浴するものである。このような利益説の立場に立って、はじめて全収入比例課税の要求が出てくるといえよう。もし、スミスの利益説を後代のそれと同様に、厳密な意味での租税負担の配分論の含意において理解するならば、必ず J. S. ミルが指摘するように、逆進課税の結論に至らざるをえないだろう。

以上から明らかな様に、再生産的に消費される収入は自らの勤労の果実であり、非再生産的に消費される収入は国家のりっぱな統治の産物であると規定して、租税はその非再生産的収入から比例的に控除されるべきであるとすることによって、資本蓄積の立場と公平原則の理念とを統一することができたとしても、更に踏み込んで国家の保護の利益者を厳密に攻究し、

租税負担の決定原理として利益説に基づいて、その利益関係に応じて租税を配分することになると、こんどは利益説と能力説どが背離する。したがって、スミスの租税政策論において、国家からの一般的利益をおおざっぱに収入に結合することによって、利益説と能力説とは矛盾なく統一されているが、スミスの租税理論における租税負担に関するザインの認識の中に、あるいはそのザインの認識の背景にあった資本蓄積の見地の中に、この統一を破壊する契機が内包されているといえる。

- (1) A. Smith: *The Wealth of Nations*, Cannan's ed. 1950, Vol. 2, p. 310. 大内兵衛・松川七郎訳「諸国民の富」第四分冊240頁
- (2) B. Moll: *Probleme der Finanzwissenschaft*, 1924, S. 94 ff.
- (3) G. v. Schanz: *Ertragesteuern*, in: „*Handwörterbuch der Staatswissenschaften*“, 4. Aufl., Bd. III, 1926, S. 843.
- (4) A. Smith: *op. cit.*, p. 303. 訳第四分冊227頁
- (5) *Ibid.*, p. 309 訳第四分冊239頁
- (6) J. S. Mill: *Principles of Political Economy*. W. J. Ashley's ed., 1961, pp. 821—822. 末永茂喜訳「経済学原理」第五分冊63頁
- (7) D. Ricardo: *On The Principles of Political Economy and Taxation*, in “*Works of David Ricardo*.” R. Sraffa's ed., 1953, Vol. 1, p. 152. 小泉信三訳「経済学及び課税の原理」上巻153頁
- (8) A. Smith: *op. cit.*, p. 315 訳第四分冊249頁
- (9) *Ibid.*, p. 310 訳第四分冊245頁
- (10) *Ibid.*, pp. 331—332 訳第四分冊282頁
- (11) *Ibid.*, p. 311 訳第四分冊240頁—241頁
- (12) *Ibid.*, p. 328 訳第四分冊276頁
- (13) *Ibid.*, p. 329 訳第四分冊277頁
- (14) *Ibid.*, p. 207 訳第四分冊45頁

3. 利益説から能力説へ

租税理論に関して、スミスより格段の進歩をとげているといわれるリカードは、公平負担の原則をどのように考えていただろうか。この点について

て次に触れてみたい。

抽象的理論家としてのリカードは、現実的な租税政策の問題よりも、理論的な関心に基づいて、租税の作用に関する問題を論究している。自ら、租税の作用に関する論究以上の現実的な租税問題については、「其の一切の重要帰結を尋究することは、著者よりも才能優れたる他の人々の当るべき任務であろう¹⁹⁾」といて逃げている。したがってリカードが公平負担の原則を含む租税政策の規範をどのように考えていたか、あまり明確なことは分らない。しかし、『原理』や『減債基金論』や『農業保護論』の中に散見される政策的発言を統合すると、おおまかではあるが、リカードの政策的立場を理解することができる。リカードの発言した租税政策上の要求は、公債償却のための資本課税と、内国消費税によって生じる国内品価格と輸入品価格との較差を是正するための輸入関税との設定を別にすれば、次の三つのものがある。

一つは、租税は資本にではなく、所得にそれも純収入に課せなければならないということである。リカードによれば、資本課税は労働維持の基金を減損せしめ、その結果、その国の将来の生産を減少させるのに対して、所得課税は新しい資本の蓄積を減退せしめるか、あるいは、納税者をして、ぜい沢品への支出を減少させるだけである。しかも、労働者は資力不足のために担税力がないとされているから、資本蓄積の立場から要求される租税は、「土地と労働の全生産物」の構成部分である賃銀と利潤と地代から、賃銀を控除した所得つまり純収入に賦課された租税ということになる。

二つは、一般的な減税要求である。くだんの説明で明らかのように、リカードによれば、租税はたとえそれが所得課税であっても、奢侈品税によって公共収入の全部を賄うことができないかぎり、資本蓄積に対して阻害的となる。それ故に、リカードは「租税にして蓄積の力を減殺する傾きのないというものはない²⁰⁾」という基本的租税観に基づいて、租税規模の縮

少を強く要求する。

三つは、資力に応じて納税すべきとする公平負担の原則である。リカードは、スミスの敷地地代をもって最適の課税対象とする見解に対して、「地代なるものは、彼(土地あるいは家屋の所有者—引用者)の辛苦多年の後、その利益を実現し得て、その資産を土地または家屋の購入に投じた人々に属することがしばしばであって、これに不公平なる租税を課することは、彼(スミス—引用者)のつねに神聖視しなければならぬ原則、即ち所有の安固の侵害たるものであろう³⁾」と反駁する。リカードの地代論は、周知のように、もっぱら差額地代に限定されたものであり、地代の本質を土壤の原始的不可滅的な力の差に依るものとする点で、スミスのそれと著しくことなっただけのものであるが、地代をもって、その多くの場合、なんらの配慮または注意なくして所有者が享受するところの収入の一種であるとするところにおいて、スミスとリカードは類似している。したがって、もしリカードがスミスと同様に、利益説的な含意で租税配分の公平原則を理解するならば、地代をもって最適なる課税対象としたであろう。しかし、リカードは、「独り社会の一特定階級の収入にのみ課税することは、確かに極めて不公正であらう⁴⁾」と云って、利益説に基づく租税配分を否定し、能力説の立場に立って、資力ある純収入に比例的に公平課税すべきことを要求した。

以上の三つの要求を具体的に達成するための合理的租税体系として、リカードは、利潤負担となる諸税と地代税と公債利子税を示唆した。ところで、第一の純収入課税の原則と、第二の極小課税の原則は、ともに資本蓄積の立場から出た要求であるが、それらの二つの要求は第三の公平負担の原則とどのように調和されているのだろうか。一方で、「課税はその如何なる形態の下にあるものも、皆な害悪の選択たるものに外ならぬ⁵⁾」と云って、極小課税を要求するとともに、資本の減損を防ぐための純収入課税を主張しながら、他方で、資本蓄積の原動力である利潤に対する優遇措置

や、非再生産的収入に対する課税強化を一切否定するような、資本蓄積の立場を無視した公平課税の要求が唱えられているのであるから、一見、両者は相互に排反しあうように思われる。リカードにあって、この資本蓄積からの要求と公平負担の要求は、どのような関係の中において調和されているのだろうか。

すでに明らかにした如く、スミスの公平原則は、租税根拠の含意した利益説に基づく全収入比例説であったが、スミスが租税作用に関するザインの認識の下に、資本蓄積の立場から、奢侈品税と地代税を中心とする租税体系への再編成を提言した時、その内容は、地代と奢侈品購入の元資に対する局部比例にすりかわっていた。その点、リカードは、そのような公平概念のすりかえもなく、自己の租税理論に基づいて、一貫して、純収入に対する比例課税を主張しているが、では、スミスのような公平原則に関する「ふらつき」がないとするならば、どのように公平負担の要求を資本蓄積の立場と両立させたのであろうか。

それは次のように、解答できるのではないだろうか。リカードにとって、租税問題の最大の焦点は、「課税の大なる害悪は、課税目的物の選択よりも、寧ろ全体としてのその影響の総額に見出さるべきものである⁶⁾」といっている如く、租税規模の縮小にある。リカードによれば、もともと租税は非生産的な公共支出のために費消されるものであり、国民の快楽と享楽とを犠牲にして、また資本を減少させ蓄積を防げて取得せられるものであるから、国の繁栄、国民生活の向上を願う立場からすれば、租税は少なければ少ないほど好ましいということになる。しかし、公平負担原則は資本蓄積の要求とは独立に確立されなければならぬ社会的正義の要求でもある。したがって、公平負担の原則によって、蓄積・節約の階級も租税からのがれることはできないが、しかし、租税の規模が適正に抑えられているならば、また、資本課税が厳に禁じられているならば、貯蓄によって国家の資本を増加せしめることを常とする人々の努力を、刺激するに足るだ

けの余剰生産物が残されないというようなことはないであろう。それが証拠に、「幸いにして課税は、まだ曾て何れの自由なる国に於ても、年一年絶えずその資本を減少せしめる程甚しきには及ぼされて居らぬ⁷⁹⁾」し、「最近二十年間に於ける英国政府の莫大なる出費あるにも拘らず、人民の側に於ける生産の増加が之を償って剩りがあったことは、殆ど疑なき所である⁸⁰⁾」。

以上のような租税の負の生産効果に関する現実的認識に基づいて、リカードは公平負担の原則と資本蓄積の要求を、調和裡のうちに把握していたのではないであろうか。この把握の仕方は、J. S. ミルにおいても共通している。リカード同様、J. S. ミルも租税はその本質において、資本蓄積に対して阻害的であると述べながら、「資本が豊富であり、かつ蓄積の精神が強烈である国では、このような課税の作用（課税の資本蓄積を阻害する作用—引用者）は、ほとんど感知されるものではない⁹⁰⁾」とやっていることから、そのことは明らかである。このように、リカードは公平原則を、スミスのように租税配分の原理としての利益説的含意において解釈することなく、能力説の立場を一貫して保ちながら、資本蓄積の要求の中へ滲透させていったといったといえよう。

ところが、租税問題における公平原則が、利益説から離脱してゆき、明確に能力説の意味において自立している傾向は、J. S. ミルにおいてさらに増す。

J. S. ミルは、租税問題を支出と全く無関係に論じるのではなく、つねに租税問題の背景に政府支出との関係が意識されていたことは、公平原則の必然性を、「政府のあらゆる業務において、公平が原則でなければならぬという理由によるものである¹⁰⁰⁾」とする章句から明らかである。しかし、それは、政府の支出が公平でなければならぬという一般的な正義の原理が成立すれば、当然一つのコインの表裏の関係として、同様に成立しなければならない正義の原理であるという意味においてである。J. S. ミル

にとって、公平負担の租税原則と支出問題との関係は、それ以上の意味でも、それ以下の意味でもない。

J. S. ミルは、以上のような公平原則に関する基本的な考え方に基づいて、次のように利益説を論難する。もしも、政府の保護・統括からひき出す便益の程度に関して何らかの評価を与えうるとするならば、貧者こそその最大の受益者であるということになる。したがって、利益説に基づいて租税配分を決定するとすれば、貧者こそ租税の最大の負担者でなければならない。しかし、支払能力のない者が多くの租税を支払わなければならないということは、現実には不可能なことであるだけでなく、「真実なる分配的正義の観念に真向うから対立するものである¹¹⁾」。また、もともと「政府というものは、すぐれた意味において万人の関与事件であると考えられなければならない。したがってそれにもっとも大きな利害関係を存する者が誰であるかを決定するなどということは、真に重要性をもつことではない、と考えなければならない¹²⁾」。

この J. S. ミルの利益説批判によって、実質的に古典的な利益説は理論的に崩壊したといってもよいであろう。自由なる経済活動を阻害し、生産力の発展のしつこく化していた絶対主義国家に対して、すべての私有財産権を保証し、「自然的自由の体系」を構築するために闘わなければならなかったスミスとことなり、J. S. ミルは発展した資本主義体制を眼前にして、資本主義特有の経済・社会問題に取り組まなければならなかった。この歴史的段階のちがいが、J. S. ミルをして積極的に利益説の放棄を促し、能力説の新たな発展の路を拓かせたのである。

J. S. ミルは利益説を放棄するとともに、公平原則を、「各人が租税支払いにおける彼の分け前から感ずる苦痛が、他のすべての人がその分け前から体験するそれよりも、大きくも小さくもないように、政府の経費に対する各人の齾出分を割り当てること¹³⁾」であると規定する。つまり、課税の公平とは犠牲の公平の意味である。

この J. S. ミルの犠牲概念の導入は、それまで収入という客観的な概念で把握されていた公平原則を、主観的な内容のものに大きく変化させた。

J. S. ミルの政策論に関して、それは18世紀の自然的体系においてのように経済理論と直接には結びついておらず、*deus ex machina* (理念) が、*deus ex machina* として信ぜられる限りにおいて、始めて理論に媒介される低次の科学性をもったものにすぎないとする論評¹⁴⁾があるが、主観的犠牲概念に基づいて租税政策を導びこうとするミルの立場は、まさにその論評を傍証する恰好のものといえよう。

しかし、主観的な犠牲概念の導入によって、はじめてそれまで暗黙に認められていた最低生活費免税の思想に対して、公平原則の根拠が与えられた。スミスもリカードも、担税能力なき収入を非課税扱いにしていたのであるから、最低生活費免税の思想は両者においても存在していたといえるが、それはあくまで経済原理における規定に従ったものであって、政策論的、思想的な論理に基づいたものではない。それが、ミルの主観的犠牲の公平理念の出現によって、犠牲の不公平を調整する方法の中でもっとも公正なものとして、ベンタムの推奨する最低生活費免税の思想に、政策的根拠が与えられた。つまり、生存の維持に真実に役立てられている収入の価値は無限大に近く、それ以上の収入の価値とは通約すべからざるものであるというのである。

ところが、後代の財政学者が提唱するように、ミルは犠牲公平の原則から、累進的所得税を導びき出したかといえ、けっしてそうではない。その原因は、ミルが所得の限界効用逓減の法則を認めなかったからではなく、累進所得税の勤労・貯蓄に対するインセンティブからである。即ち、累進所得税は勤勉と節約とに課税することになるという理由からである。しかし、だからといって、ミルは公平原則を資本蓄積の要求に従属させたということにはならない。J. S. ミルは租税を、資本蓄積に対して阻害的に作用しないものはないとしながらも、課税の阻害的作用は、資本の豊富な蓄

積精神の強烈な国では、ほとんど問題にするにはおよばないといって、公平原則の貫徹を資本蓄積との現実的な調和裡のうちに要求したことはすでに述べた。そこで、ここではそれとはちがったミルの租税観における分配的正義の立場から、その問題に接近しよう。

J. S. ミルは、租税原則の内でも最も問題になるのは公平原則であるとしながら、自ら立論した主観的犠牲の公平原則を、その内的論理においてとことんまで展開することによって、あるべき租税制度を模索するという態度はとらなかった。ミルの述べる犠牲が絶対的か平均的かあるいは限界性的かについて明らかではないことが、そのことを如実に物語っている。もし、犠牲の公平原則を所得税に厳格に適用すれば、最低生活費免税の措置とともに、必ず所得再分配とはことなつた意味での累進所得税の措置が導びき出されるはずである。しかし、ミルが検討した累進所得税は、あくまで所得再分配の手段としてのそれであつて、犠牲公平の意味でのそれではなかった。

また、相続税に対して、それは一種の「不労所得」税であるというので、累進的に課税することを賛成しているが、それも犠牲の公平原則がその背景にあったことは否定できないまでも、その原則の論理を内的に展開することによって導びき出した見解ではなく、富の不平等を是正するという理念に基づいた要求であつたにすぎない。J. S. ミルは、資本蓄積の視点を無視するものではけつてなかった。ナッソ・シーニョアの評の如く、ミルの利潤論や地代論などに関する所見は、実質的にリカードのそれとことなるところはなく、また自然的調和を信じ、自由放任をもって一般的な経済原則であるとしていた。しかし、スミスやリカードの思つていたように、資本蓄積の促進が本当にのぞましいとは考えてはいなかつたようである。ミルが資本主義のもとで問題にしなければならないとした社会悪は、私有財産制に由来するものでも生産に関する問題でもなく、むしろ無軌道な個人主義と財産権の乱用によって生じる所得・富の不平等に由来す

るものであった。市場競争原理を信奉しながらも、分配問題を生産問題から切り離し、分配の改善に経済学の最大の実践的課題を見出したのである。累進的相続税を提案し、地価の自然増価税の構想を唱えたのは、資本主義のもとでの最大の悪の根拠と考えられる財産の不平等を是正するためであった。累進的所得税が所得再分配の手段としてしか認識されなかったのもそのためである。

主観的犠牲の公平原則は、ミルの租税認識の一つの統一的な見地であり、理想的な租税体系の構図を明らかにするための一つの原則であって、従来に見られない新しい歴史的意義がそこに見出されるのであるが、ミルの実際に行った租税分析は、財産の不平等是正の理念によって、その多くが導びかれている。まだミルの主観的犠牲の租税観は、すべての租税問題を包摂するほど定式化された効用論的体系にまで、成熟していなかったといえよう。

- (1) D. Ricardo: op. cit., p. 6, 訳上巻10頁
- (2) Ibid., p. 152, 訳上巻153頁
- (3) Ibid., p. 204, 訳上巻210頁
- (4) Ibid., p. 204, 訳上巻210頁
- (5) Ibid., p. 167, 訳上巻169頁
- (6) Ibid., p. 152, 訳上巻153頁
- (7) Ibid., p. 185, 訳上巻189頁
- (8) Ibid., p. 152, 訳上巻153頁
- (9) J. S. Mill: op. cit., p. 821, 訳第五分冊63頁
- (10) Ibid., p. 804, 訳第五分冊28頁
- (11) Ibid., p. 805, 訳第五分冊31頁
- (12) Ibid., p. 805, 訳第五分冊31頁
- (13) Ibid., p. 804 訳第五分冊28頁
- (14) 出口勇蔵「経済学と歴史意識」316—320頁

4. ハラーの犠牲説

K. クロックや若干のカメラリストが、J. S. ミル以前にすでに最低生活費免税の思想を主張していたが、そうだからといって、最低生活費免税を犠牲公平原則に基づいて定式化したミルの功績が少さくなることは決してない。所得の限界効用逓減の法則が認識される以前のカメラリストを中心とする最低生活費免税の思想は、市場経済がもたらす所得と富の分配を公平なものと認めず、その不公平な分配状態を是正するための一つの改良手段として主張されたのであったが、ミルのそれは、自由競争の市場経済における「自然的調和」の信奉の上に立って、租税負担の公平を達成するための具体的方策として提言されている。ミルは自由競争の結果としての所得の分配を不公平だとは考えていなかったから、租税によって市場の自律的再生産過程やその結果に介入する必要性は認めていなかった。だが、無軌道な個人主義や財産権の乱用は、資本制経済における社会悪の根源であるという理由から、累進的財産税や地代の自然増価に対する特別課税が推奨されている。ミルによれば、勤労や資本の支出による所得の分配が不公平であるのではなく、財産権の乱用による所得の分布が不公平なのであって、累進的財産税や地代増価税はその財産権の乱用を防止するための処方箋であるにすぎない。したがって、それらの税は、「自然的調和」を乱すものではないと考えられている。

ところで、この画期的なミルの主観的犠牲の公平原則も、犠牲説のほんの窓口を開いた程度のものにすぎず、主観的犠牲説の定式化は、その後の発展をまたなければならなかった。歴史的にみると、犠牲説の発展は所得税の発展過程と軌を一にしているといえよう。所得税は20世紀に入って、すべての近代諸国において、最も有望な財源として、「租税の王様」の異名をとった。所得税は所得弾力性が高く、経済発展とともに、税収中に占める比率を高めていったのであるが、所得税のメリットはそれにつかない。個人の支払能力

に依じてゆきとどいた配慮をほどこすことができるのも、所得税の重要なメリットである。所得税の制度の中に、すでにミルの時代に支配的になりつつあった最低生活費免税の措置の他に、家族構成や債務などに対するある一定の控除が認められ、その残りの全所得に累進税率が適用されるようになった。20世紀の前半期において集中的に実行されていった、このような所得税の体系化の過程は、犠牲説の展開にとって恰好の状態となり、その精緻化を促すと同時に、逆にその精緻化された犠牲説をできるだけ完成する方向に、所得税の改善の意識的な努力が払われるようになったといえる。エッジワース¹⁾が、犠牲概念を厳密に分類することによって、初期の犠牲説がもっていた不明確性を克服し、新しい厚生上の目的から租税配分の議論を展開したのは、そのような20世紀の前半の歴史的条件を背景にした時であった。エッジワースとその後に続くピグーは、公平の原則からでなく、社会的総犠牲の最小原則から、租税の配分問題を論じているので、公平原則の考察を目的とする本稿では、ミル以後の犠牲説における最大の貢献者であるエッジワースと、その系譜に属する色々の見解をとりあげることは控えざるをえないが、彼らに代わって、現在の犠牲論者の代表と目されるハラーの見解を検討することにする。ハラーは、近代犠牲論者の中であって、経済政策の諸々の目的を達成するために、所得税を弾力的に運用することを容認しながらも、公平負担の原則を租税政策上の重要な理念としている点で、エッジワースやピグーや U. K. ヒックスとはことなっている。したがって、現代資本主義において展開される租税政策の中に、公平負担の原則がどのように組み込まれようとするのか、その過程を解明しようとするわれわれにとって、ハラーの課税原則論は格好の分析対象となる。

ハラーの課税の公平原則に関する見解の核心は、「民間経済で……種々の所得者の到達しうる需要充足水準の間の関係を不変に保つ²⁾」というところにある。つまり、ハラーにとって課税の公平とは、需要充足の相対的喪失の公平である。納税者の需要充足の相対的ポジションを不変に保つ

ために、課税によって喪失する需要充足が、それぞれの課税前の需要充足水準に比例するようにならなければならないということである。

ハラーは、この比例犠牲の概念に基づく公平原則を、完全分割方式と累進税率において、具体的に制度化する。いま、この二つの具体的な制度を検討する前に、ハラーの最低生活費免税の思想について触れておきたい。

ハラーの最低生活費免税の思想は、次の二つの仮定の上に構築されている。一つは、最低生活限度額による需要充足が、生存そのものに結びついているため、それを越える所得からの需要充足に比べて、無限大にちかい効用があるという仮定であり、二つは、犠牲の比較可能性は最低生活限度を越える場合に初めて成立するという仮定である。これらの仮定は、古く J. S. ミルによって述べられていたのと全く同じものであるが、ハラーは需要充足に対する最低生活限度を上のように解釈することによって、すべての所得者について比較しえない効用をもつ所得部分には課税せず、最低生活限度をこえる「余剰所得 (Überschußeinkommen)」が存在する場合に課税するべきだと考えた。ハラーの最低生活費免程の思想は、J. S. ミルと全く同じ仮定に立脚しながら、どちらかといえば第二の仮定に依拠する度合がミルよりも強いために、ミルのように公平原則の直接的な適用によって導出されるのではなく、公平原則を背景にしつつも、それ以前の問題として論じられている点が特徴的である。

次に、扶養親族の控除制度と完全分割方式に関するハラーの見解に移ろう。まず扶養控除制度についてであるが、ハラーはそれを、独身者と扶養義務のある者との需要充足の相対的ポジションを不変に保つための一つの便宜的方法であると考えた。独身者は、自己の生計だけを配慮すればよく、所得をすべて自分の裁量のままに使用しうるのに対して、扶養義務のある者は、同額の所得を家計所属者の需要充足のために使用しなければならない。同額の所得であっても、その効用度は、両者にとって全くことなるのであるから、もし、相等しい所得税の負担を課すとすれば、当然、需要充

足の相対的犠牲に大きなちがいが生じることになる。家族扶養の義務をもった者の喪失する需要充足は、独身者のそれに比べて大きなものとなる。扶養控除の方法は、この較差を是正する一つの措置である。

しかし、ハラーはこの控除制度の一定の有効性を認めつつも、それはあくまで、相対的効用喪失の均等化を図るための便宜的な方法であって、完全にその意図を達成しうる方法だとは考えなかった。そこで、この控除制度に代わるものとして、ハラーは完全分割方式なるものを提案する。完全分割方式とは、一つの家族に帰属する全所得を、その家族の構成員すべてに分割し、そのようにして算出された一人当りの所得の内、最低生活限度を越える部分に課税するという方法である。需要充足の相対的喪失額をすべての国民に対して等しくするためには、個人に帰属する所得に基づいて課税されなければならないが、完全分割方式はその条件に最もよく答える方法であるといえよう。

次に累進税について述べよう。ハラーは、これまでに述べた需要充足の相対的喪失の均等原則を、所得の限界効用が所得水準の上昇につれて漸減する所謂「平均的」な効用函数に結合することによって、累進税率の導入を主張する。課税後の需要充足の相対的ポジションを、課税前のそれと同様に維持するためには、限界効用逓減の法則を基礎とする場合、所得階梯の上昇につれて一層、重い税率にしなければならない。したがって、所得の側面に注目するならば、需要充足の相対的ポジションを維持する税は、所得分布に再分配的な変化をもたらすことになる。古典派が問題にした公平原則は、所得の相対的ポジションの維持にあったが、近代犠牲論者においては、それが需要充足の相対的ポジションの維持にすりかわっており、古典派の意図した所得分布に対する中立性を侵害せずして、それを達成することができないものになっている。しかし、ここで注意しなければならないことは、たとえ公平原則が所得の再分配的機能をもっているとしても、公平原則の制度化としての累進税率をもって、所得再分配政策の一手

段であるとすることはできないのである。なぜなら、ハラーによれば、所得再分配政策の本質的な目的は、需要充足水準の平準化にあるからである。現実にはどの程度の累進度が、需要充足の相対的犠牲の均等を意図して設定されたものであるかは確かめるものではないが、とにかく累進度は相対的犠牲の平等化のものと、真の再分配のものとに区別されることになる。ハラーは、公平原則の再分配的作用を「消極的」再分配と規定しつつも、真の再分配あるいは「積極的」再分配としゅん別している。

以上の説明から明らかな様に、ハラーは課税の公平原則を、需要充足の相対的喪失の公平において把握し、その公平を具体的に達成する制度として、累進税、完全分割方式および最低生活費免税を提唱している。われわれはこのハラーの見解に、ミルにおいて始めて登場した犠牲公平原則の完成された姿を見るのである。

ところが、このようにミルの犠牲説の延長上に位置するよう見えるハラーの犠牲説の内容も、公平原則を具体的に合理的租税体系の中へどのように位置づけているかという視点から検討し直すと、ハラーの立場はミルのそれと全く異質なものであることに気づくのである。そこで、ハラーの公平原則の位置づけに関して、次に検討することにしよう。

ハラーは、理想的な租税体系における要件として、次の八つ—(1)安価な徴税 (2)安価な納税 (3)負担の軽減 (4)中立性 (5)景気政策的効率性 (6)分配政策的効率性 (7)民間領域の尊重 (8)内部的整合性—をあげているが、公平原則はそれらの要件の内、六番目の分配政策的効率性に関係づけられている。それは、如何に真の分配政策の目的が需要充足の平準化にあるとしても、公平原則の制度化としての累進税率や最低生活費免税や完全分割方式などは、貨幣所得に注目するかぎり、所得再分配的な機能を行うからであり、また、累進税率において公平原則と再分配政策との境界線を画することが、ほとんど不可能であるという現実的な理由によるからである。古典学当派の発想に依れば、公平原則は四番目にあげられた中立性の

要求に属するように思われるのであるが、ハラーのいう中立性の要求は、要素使用の最適状態からの背離を回避することにより、具体的には、特定の生産部門に特別の負担を課したり、あるいは特別に負担を軽減することによって、収益状態を変更してはならないということを意味する。したがって古典学派のように所得分布に対する中立性を含意するものではけっしてない。

ミルを含む古典学派にとって、社会正義の一つの原理であり、租税政策を規定する最も重要な要因の一つであった公平原則が、ハラーの分類によって、分配政策的目的の中に埋没してしまったことは、公平原則の独自の意義の大きな退歩といわざるをえない。

ところが、ここで注意しておきたいことは、ハラーのこのような公平原則に対する認識は、けっして現代の見解を代表するものではないということである。序論において述べた如く、ハラーと同じように公平原則を、定式的な主観的犠牲説から把握しつつも、政策目標体系との関連において、それを国庫的要求の原理として、経済政策・社会政策的な要求から切り離して把握している西ドイツ顧問団の答申案がある。その他、D. シュミット³⁾、W. ゲルロフ⁴⁾、F. ノイマルク⁵⁾ など、租税政策を国庫的目的と国庫外的目的とに俊別する多くの西ドイツの学者によっても、公平原則は国庫的目的の原理として、分配政策などの社会・経済政策の要求とは独立して位置づけられている。

したがって、ハラーの立場は現在における代表見解としてでなく、あくまで一つの見解として理解されなければならないが、しかし、ハラーのように公平原則を分配政策的な要求の中に埋没させてしまう可能性は、犠牲説の理論構造の内部に一般的に存在するものである。

ハラーも感知していたように、犠牲概念はあくまで主観的なものであり、たとえ犠牲可測性の仮定の上に立つとしても、その厳密な計測化は不可能であって、ノイマルクのいうように、公平原則を達成するための現実

的な基準は、あいまいで不明確なものである。相対的犠牲を等しくするための累進度や控除水準や分割方式に関して、その程度を決定する主観的犠牲説からの客観的な尺度は何も存在せず、たゞそれは政治的に決定されるにすぎない。

スミスやリカードのように、公平概念を主に水平的公平の意味で理解していた時代とことなり、主観的な犠牲概念に基づいて、垂直的公平の要求が特に強調される現代においては、公平原則を制度的に表現しようとする時、客観的な尺度をもって再分配的要求と明確に区別することは、はなはだ困難である。J. パールケ⁶⁾のように、公平原則の租税配分原理としての意味を否定し、租税の配分は所得再分配の立場から決定すればよいとする見解が飛び出すのも、犠牲計測の困難性に由来する。犠牲概念の可測性が疑わしい上に、所得の限界効用逓減の傾向が、たとえ長期的傾向の意味であっても、簡単に容認される「法則」ではないのであるから、犠牲公平の原則をもって租税配分を決定しようとする事自体、もともと不可能なことなのかもしれない。

最後に、資本蓄積あるいは経済成長の政策目標と、公平原則との調整問題に関するハラーの見解について、触れることにしよう。

ハラーの租税観は、理想的租税体系における安価な徴税、安価な納税あるいは負担の軽減などの諸要求から明らかな如く、「安価な政府」の立場にあるということが出来るが、それは民間経済の秩序に対する侵害を可及的に回避しようとする見地に依っている。ハラーは、民間経済における生産の合理性を信じて、公共財政の生産偏向の不可避性の拡大をできるだけ回避すべきことを要求している。ところで、ハラーの「安価な政府」の要求は、その要求を達成するための不可欠な要件として、課税の公平原則を組み入れ入ることを拒否する。ハラーにとって課税の公平は、所得の再分配的要求に包摂される原則であって、けっして安価な政府を達成するための原則ではないからである。ここにわれわれは、同じ犠牲説に立ちながら、

古典学派の系統から抜け出せなかった J. S. ミルの公平原則の意義と、ハラーのそれとの間に存在する大きな断絶を感じざるをえない。

ミルは犠牲の公平原則を、単に一般的な正義の原則として理解しただけではなかった。それは、また同時に「全体の上に生ずる犠牲を最小ならしめる方法である⁷⁾」ことに、注意しなければならないと指摘している。1967年の西ドイツ学御顧問団の主観的犠牲の公平に関する評価は、このミルの見解を取り入れたものである。それはともかく、ミルにとって公平原則は、安価な政府を達成するための一つの重要にして不可欠な要件であったといえよう。

では、どうしてハラーは、公平原則を「安価な政府」の必須としてでなく、所得再分配政策との関係において捉えたのであろうか。

その一つは、すでに述べたように、犠牲公平原則は貨幣所得にかぎって見るかぎり、再分配的機能を果しているからであるが、もう一つ、それとはちがった積極的な原因がある。それは、犠牲の公平が必ずしも犠牲の最小にならないからである。ハラーは、需要充足の相対的ポジションを不変に保つことに公平の意味を見出し、相対的犠牲の均等に努めたのであるが、その努力は社会的犠牲の最小を実現するものでない。蓋し、社会的犠牲を最小化するためには、相対的犠牲の均等ではなく、限界犠牲の均等が成立しなければならないからである。

ここに一つの難問が存在する。「安価な政府」を財政政策における一つの基本的な要求とするハラーが、どうして犠牲の公平ではなく、犠牲の最小を租税の原則としなかったのかという問題である。

この問題に対して直接的に答えているハラーの見解を摘出することはできないが、推論するかぎりでは、それは政策目標の多様性・相互背反性による「安価な政府」の概念のあいまいさに、その因があるのではなかろうか。もともと「安価な政府」の概念は、絶対的な内容をもつものではなかったが、ハラーにあっては、一層それがあいまいにもちいられているよう

に思われる。それは、合理的租税体系における政策要求の中に、「安価な政府」に関連した要求と並列して、「高価な政府」の要求、つまり分配政策的要求や経済成長政策的要求が、同時にかかげられていることから充分に想像しうるところである。ハラーも、安価の要求がその他の諸要求、とりわけ分配政策的要求と、容易に矛盾することを指摘しているがその trade off の関係に立つ諸要求を、どのように具体的に調和させてゆくかについては何も触れていない。しかし、どのような調和を考えようとも、一方の要求を絶対的概念において硬直的に理解したならば、その調和を実現させることは不可能である。それ故に、相互に排反する関係にある多様な要求を同時に含まなければならない現代の租税体系において、それぞれの要求概念はあいまいにならざるをえないといえよう。

公平原則と資本蓄積の目標との調整の問題も同様である。ハラーによればこの問題は、所得再分配の要求と経済成長の要求との調和の問題として理解されており、公平原則の独自の意義は全く無視されているが、租税政策を成長政策において二次的な役割しか果さないものとするノイマルク⁸⁾よりは一層、積極的に租税政策の成長効果を評価しつつ、公平原則を決定的に侵害する自己金融を含む貯蓄全体に対する一般的な奨励措置を禁止した上で、他の成長のための租税諸措置に対して——例えば、加速度償却、損失の繰り越し繰り戻し、技術開発の租税優遇措置など——その成長政策の波及的效果の結果、それらの租税措置による直接的な課税の不公平は減殺されるであろうという立場から是認している。

ところが、このハラーの見解は重要な問題を看過している。すでに多くの人々によって指摘されている如く、また、1967年の西ドイツ学術顧問団が、経済政策としての租税措置を原則的に禁止する根拠の一つに上げている如く、成長政策の租税優遇措置は既得権化し易く、不必要になっても廃絶されることなく、逆に累積してゆくことによって、公平原則の侵害をますます増大させてゆくといえるのである。この租税特別措置の既得権化と

いう制度的属性を無視して、租税措置の公平原則との係わりあいを論じることができない。

以上を要約すると、ハラーの主観的犠牲に基づく公平原則は、累進税率や完全分割方式や最低生活費免税の制度を統一的に把握し、合理化する視点として、ミルより格段の進歩を示したものであるが、租税の政策目標体系において、それは独立した一つの目標として位置づけられることなく、再分配的効率性の目標に埋没してしまっている。これは、水平的公平負担の達成が公平原則の主たる目的であった自由主義段階とことなり、租税の所得再分配機能に注目して、垂直的公平を公平原則の主たる目的とするに至った現代資本主義の一つの特徴であるということが出来るが、国庫的租税政策の重要にして不可欠な要件としての公平原則の意義を軽視したことは、ハラーの特徴点といえる。

公平原則と経済・社会政策的要求との調和の問題に関しては、相互に排反しあう関係の存在を認識しながら、その排反関係をどのように調整してゆくかということに対する積極的な提言は何もなされていない。諸政策目標の優先順位とスケジュールをどう決めてゆくかという決定原理の問題は、まだハラーの視野の中には存在していない。たゞ、極端な侵害関係にある場合だけ、公平あるいは公正の原則が優先され、他の政策目標は廃棄されている。自然的調和を信奉した古典学派の公平原則の主たる目的が水平的公平であり、近代犠牲論者のそれが垂直的公平であるというちがいが、現代における公平原則とその他の政策目標との調整の問題を一層、困難なものにすると同時に不明確なものにしたといえよう。もともと犠牲説は、個人間の効用の比較が有意義な方法でなされうるという仮定に依拠しているが、それは新厚生経済学によって一般に拒否されている仮定である。いま、新厚生経済学の効用比較に関する絶対的拒否が、あまりにも誇張しすぎたものであり、社会的通念において、個人間の効用にはかなりの程度の類似性があることを認めたとしても、現実の税率を決定するほど実

行可能な効用の客観的尺度を考案することはできないであろう。この犠牲概念の主観性に由来するあいまいさこそ、公平原則とその他の政策目標との調整問題を不明確にする根本的な原因である。たゞし、たとえ不明確であっても、公平原則による累進税率の程度が、資本蓄積の原動力を抑圧する程つよくなく、また査定費用と徴税費用の上昇を誘発させるほどつよくなければ、公平原則と経済政策としての租税政策との排反関係はさほど問題にならないだろう。また、自由主義段階は資本不足の時代であり、現代資本主義は資本過剰の時代であるということができれば、現代における公平原則の資本侵害の問題は、たとえ無視できない程度のものであったとしても、古典派のような緊迫性をもつことはないであろう。

- (1) F. Y. Edgeworth: Papers Relating to Political Economy, 1925, Vol. II, pp. 100ff.
- (2) H. Haller: Finanzpolitik, 1968, S. 213 菅原修訳「財政政策論」256頁
- (3) K. Schmidt: Die Steuerprogression, Veröffentlichungen der List-Gesellschaft e. v., Bd. 20, 1960, S. 7—13.
- (4) W. Gerloff: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. I, 1948, S. 163
- (5) F. Neumark: Wirtschafts-und Finanzprobleme des Interventionsstaates, 1961, S. 335ff.
- (6) J. Pahlke: Steuerpolitische Grundsatzfragen, in: „Finanzarchiv,” Bd. 28 Hf. 1, S. 50.
- (7) J. S. Mill: On the Principles of Political Economy, W. J. Ashley's ed., p. 804 訳第五分冊28頁
- (8) F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 312.